

**DECIZIA** nr. 163/2012  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x de catre Administratia Finantelor Publice sector 2 cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. Xemisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, comunicata sub semnatura in data de **06.06.2011**, prin care s-au stabilit urmatoarele :

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata (respinsa la rambursare);
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

Din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, societatea contesta:

- **x lei** (x lei – x lei) reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- **x lei** reprezentand accesorii aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

1. Referitor la nelegalitatea constatarilor privind prescrierea dreptului de a solicita TVA generata in perioada 1997 – 2004 :

Organele de inspectie fiscala au retinut eronat ca TVA aferenta perioadei 1997 – 31.12.2004 in suma de x lei este prescisa.

In cazul TVA exista doua tipuri de compensare cu privire la TVA colectata in perioada fiscala curenta si TVA datorata in amonte in aceeaasi perioada fiscala, care poate fi operata de catre persoana impozabila fara avizul organelor de inspectie fiscala, operatiunea fiind asimilata unei plati catre stat, intrucat legiuitorul admite ca :

- in cazul in care TVA colectata este mai mare decat TVA deductibila, plata se efectueaza numai pentru diferenta ;

- in situatia in care creanta din perioada anterioara este mai mare decat datoria din perioada fiscala curenta, creanta ramasa neacoperita se reporteaza in perioada fiscala urmatoare.

Mecanismul de mai sus este completat si de dreptul persoanei impozabile sa solicite rambursarea TVA.

In fond in materie de TVA nu se solicita restituirea unei taxe platite statului al carui moment este foarte bine determinat in timp si de la care termenul de prescriptie se poate calcula in mod simplu si exact, ci de o rambursare de taxa rezultata urmare aplicarii unui mecanism obligatoriu instituit de legiuitor.

In cazul TVA se poate aplica corect institutia prescriptiei, inasa in mod evident acest calcul este mai complex decat in mod obisnuit, deoarece trebuie determinata data cand a luat nastere fiecare drept de creanta in coroborare cu compensarile efectuate de persoana impozabila, echivalente a unor plati catre stat.

2. Referitor la faptul ca suma de TVA aflata in sold la 30.10.2010 a fost generata/nascuta integral in perioada 2005 – 2010 si prin urmare este integral eligibila la rambursare .:

In aceasta perioada au existat luni in care societatea a inregistrat prin decont TVA de plata si luni in care a inregistrat TVA de recuperat.

TVA existenta in sold la data de 31.12.2004 si mentionata ca suma negativa a TVA la sfarsitul perioadei de raportare in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2004 a fost integral recuperata prin deconturile de TVA urmatoare, in interiorul termenului de prescriptie de 5 ani.

In perioada ulterioara anului 2004, societatea a depus deconturi de TVA in care era inscrisa TVA de plata, astfel incat intregul sold existent la data de 31.12.2004, in suma de x lei a fost recuperat prin compensare cu sumele respective de plata, compensarea realizandu-se in interiorul perioadei de prescriptie, care se calculeaza separat pentru fiecare suma de recuperat generata.

Din TVA totala de rambursat nascuta dupa data de 01.01.2005 in suma totala de x lei, al carei cel mai devreme termen de prescriptie se implinea la data de 31.12.2010, suma de x lei, generata in interiorul anului 2005, a fost compensata partial cu suma de x lei, rezultand o taxa de rambursat in suma de x lei, exact suma solicitata la rambursare in decontul lunii octombrie 2010.

Societatea invoca dispozitiile art. 135 din Codul de procedura fiscala, conform caruia dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul de a compensa sau de restituire.

3. Referitor la existenta unei adrese oficiale emisa de MFP, ANAF, Directia generala juridica a emis adresa din data de 04.05.2011 prin care se confirma faptul ca este necesara analizarea datei originarii TVA aflata in sold la data solicitarii rambursarii (30.10.2010).

4. Referitor la TVA in suma de x lei :

4.1 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta unor actiuni de protocol:

Din totalul sumei de x lei, suma de x lei reprezinta TVA aferenta achizitiilor de produse alimentare, altele decat bauturi alcoolice (x lei), necesare pentru organizarea unor evenimente de protocol. Potrivit dispozitiilor art. 128 alin. 8 lit f din Codul fiscal, bunurile acordate cu titlu gratuit in cadrul unor actiuni de protocol nu sunt considerate livrari de bunuri daca valoarea totala a bunurilor acordate in mod gratuit in cursul anului este sub plafonul in care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit. Incadrarea in plafoanele prevazute la alin. 15 se determina pe baza datelor raportate prin situatiile financiare anuale, procedura pe care organele de inspectie fiscala nu au aplicat-o.

4.2 Referitor la suma de x lei aferenta unor lucrari de reparatii si imbunatatiri :

Aceste lucrari au fost executate la un activ aflat in proprietatea societatii (« x ») a carei receptie nu s-a efectuat pana la data contestatiei.

Lucrarea este in curs de executie. Dupa efectuarea receptiei se va mari valoarea de inventar a acestui bun.

Societatea nu cunoaste motivul pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca lucrarea de reparatie si canalizare a fost efectuata la o locatie din Otopeni.

4.3 Referitor la suma de x lei aferenta reparatiei unui autoturism dat in folosinta unei persoane angajata in functie de conducere potrivit procesului-verbal de predare-primire auto anexat la contestatie :

Conform dispozitiilor art. 21 alin. 3 lit n din Codul fiscal sunt deductibile aceste cheltuieli. Prin urmare si TVA aferenta trebuie sa fie deductibila in integralitate.

In legislatie nu se prevede ca nu este deductibila TVA aferenta reparatiei unui autoturism de epoca.

In concluzie, societatea solicita admiterea la rambursare a TVA in suma de x.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFP Sector 2 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, in totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, societatea contestand:

- x reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

**SC XSRL** este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/6012/1997, detine codul unic de inregistrare nr. RO x.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au efectuat inspectia fiscala partiala la **SC XSRL**, in vederea efectuarii controlului anticipat al decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare

aferent lunii octombrie 2010 si controlului ulterior al TVA pentru perioada 01.01.2006 – 31.10.2010, control finalizat prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, cu urmatoarele rezultate:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata (respinsa la rambursare);
- x lei reprezentand TVA aprobata la rambursare ;
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

Din constatatarile consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca diferentele stabilite in suma totala de x lei provin din:

- x lei - TVA nedeductibila aferenta unor achizitii care nu sunt destinate realizarii operatiunilor sale taxabile, din care societatea precizeaza expres ca nu contesta suma de x lei;
- x lei – TVA de rambursat aferenta perioadei 1997 – 31.12.2004.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii aferente TVA in suma de x lei.

### **3.1. Referitor la TVA de rambursat in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au respins corect la rambursare TVA in suma de x lei, in conditiile in care pentru creantele anterioare anului 2005, termenele de prescriptie incep sa curga diferit, in functie de anul nasterii creantelor.***

**In fapt, SC XSRL** a inregistrat la Administratia Finantelor Publice Sector 2 decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. x, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu optiune de rambursare aferenta lunii octombrie 2010, in suma de x lei.

Din totalul taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare prin decontul de TVA mai sus mentionat, suma de x lei reprezinta TVA aflata in sold la data de 31.12.2004.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au aprobat rambursarea TVA in suma de x lei.

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are dreptul la rambursarea TVA in suma de x lei, intrucat dreptul de a cere rambursarea este prescis, luand ca sold de pornire la data de 01.01.2006, suma de x lei, motiv pentru care, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

**In drept**, cu privire la prescriptia dreptului de a cere compensarea sau restituirea, potrivit art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire."

Fata de dispozitiile legale mentionate anterior se retine ca, in ceea ce priveste prescriptia dreptului de a cere compensarea sau restituirea creantelor bugetare, incepand cu anul 2004 termenul de prescriptie curge in functie de momentul in care a luat nastere dreptul de compensare sau de restituire.

De asemenea, in speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 231 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora :

« Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă. »

Se retine ca aceste dispozitii tranzitorii reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare, pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse acestor norme, legea veche ultractivand pentru calculul termenelor de prescriptie.

In ceea ce priveste obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, prevederile art. 91 din Codul de procedura fiscala republicat, stipuleaza :

« **(1)** Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

**(2)** Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. »

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada verificata sunt aplicabile prevederile art. 147<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"**Art.147<sup>3</sup>** - (2) Dupa determinarea taxei de plata sau a sumei negative a taxei pentru operatiunile din perioada fiscala de raportare, persoanele impozabile trebuie sa efectueze regularizarile prevazute în prezentul articol, prin decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>.

(3) Suma negativa a taxei, cumulata, se determina prin adaugarea la suma negativa a taxei, rezultata în perioada fiscala de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, daca nu s-a solicitat a fi rambursat.

(4) Taxa de plata cumulata se determina în perioada fiscala de raportare prin adaugarea la taxa de plata din perioada fiscala de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, pâna la data depunerii decontului de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>, din soldul taxei de plata al perioadei fiscale anterioare.

(5) **Prin decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>, persoanele impozabile trebuie sa determine diferentele dintre sumele prevazute la alin. (2) si (3), care reprezinta regularizarile de taxa si stabilirea soldului taxei de plata sau a soldului sumei negative a taxei.** Daca taxa de plata cumulata este mai mare decât suma negativa a taxei cumulata, rezulta un sold de taxa de plata în perioada fiscala de raportare. Daca suma negativa a taxei cumulata este mai mare decât taxa de plata cumulata, rezulta un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscala de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscala de raportare, **prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de taxa din perioada fiscala de raportare, decontul fiind si cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale urmatoare.** Daca persoana impozabila solicita rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reporteaza în perioada fiscala urmatoare. Nu poate fi solicitata rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscala de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind raportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale urmatoare. (...)

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectueaza de organele fiscale, în conditiile si potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare."

Conform acestor prevederi legale, se retine ca, in cazul taxei pe valoarea adaugata, cu ocazia exigibilitatii lunare, pe baza decontului privind operatiile realizate se stabileste TVA de plata sau de recuperat. In acest scop se procedeaza la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibila si TVA colectata, respectiv sold debitor si sold creditor.

De asemenea, dupa determinarea taxei de plata cumulata sau a sumei negative a taxei cumulata pentru operatiunile din perioada fiscala de raportare, persoanele impozabile trebuie sa efectueze regularizarile legale, prin decontul de taxa, astfel stabilind soldul taxei de plata sau a soldului sumei negative a taxei.

Se retine si faptul ca, in cazul taxei pe valoarea adaugata de rambursat regularizarea acesteia se poate face, fie de catre contribuabili prin compensarea efectuata prin decontul de taxa pe valoarea adaugata cu taxa de plata rezultata din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor urmatoare, fara avizul organului fiscal, fie de catre organele fiscale, prin compensare din oficiu sau prin solicitarea adresata in scris, fie prin rambursare de catre organele fiscale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- societatea a depus decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. x, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu optiune de rambursare aferenta lunii octombrie 2010, in suma de x lei ;
- din totalul sumei solicitata la rambursare, suma de xlei provine din soldul de rambursat la data de 31.12.2004;
- organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de xlei, pe motiv ca rambursarea s-a solicitat in afara termenului legal de prescriptie;
- conform situatiilor societatii, soldul de rambursat la data de 31.12.2004 in suma de xlei a fost avut in vedere la determinarea soldurilor de rambursat din

deconturile aferente perioadelor ulterioare; de asemenea, în perioada 01.01.2005 – 31.10.2010, societatea deși a înregistrat în sold sume negative de TVA la sfârșitul fiecărei perioade de raportare, au existat luni în care a înregistrat **taxa de plata în perioada de raportare** (de exemplu: ianuarie 2005 – x lei, aprilie 2005 – x lei, septembrie 2005 – x lei, noiembrie 2005 – x lei, s.a.), situație în care taxa pe valoarea adăugată de rambursat existentă în soldul lunii precedente a fost compensat cu taxa pe valoarea adăugată de plată din luna de raportare.

În ceea ce privește argumentele aduse de Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul AFP Sector 2 pentru neacordarea dreptului de rambursare a TVA în suma de x lei prin invocarea prescrierii dreptului de a cere rambursarea conform prevederilor Codului de procedura fiscală, se reține că, în ceea ce privește rambursarea taxei pe valoarea adăugată și modalitatea de regularizare a acesteia este aplicabilă legislația specifică în materie, în special Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează cadrul concret de realizare a acesteia.

Cu privire la modalitatea de soluționare a decontului negativ cu opțiune de rambursare a TVA aferent lunii octombrie 2010 deținut de societatea contestată, Direcția generală juridică din cadrul ANAF a comunicat organelor de inspectie fiscală din cadrul AFP Sector 2, prin adresa nr. x, următoarele aspecte :

*« Precizăm că perioada cuprinsă între anul înființării societății comerciale și anul depunerii decontului de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA, respectiv perioada cuprinsă între anii 1997 – 2010 se află sub incidența a două acte normative. (...)*

*Pentru creanțele fiscale al căror drept de restituire se naște în ani diferiți, termenele de prescripție încep să curgă diferit de la 1 ianuarie a anului următor și se împlinesc în termen de 5 ani de la această dată.*

*Cu privire la prescrierea dreptului contribuabilului de a cere restituirea creanțelor fiscale, considerăm că acesta se prescrie în termen de 5 ani, cu mențiunea că, potrivit reglementărilor speciale în materia dreptului procedural fiscal termenul de prescripție a dreptului de a cere restituirea începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire și se împlineste în termen de 5 ani de la această dată.*

*(...) Conform art. 5 din OMFP nr. 263/2010 (...), acest act normativ se aplică începând cu deconturile aferente lunii februarie 2010.*

*Astfel, potrivit pct. 2 A Soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, capitolul al II-lea din procedura (...), deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare se soluționează în funcție de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoană impozabilă.*

*Totodată, vă învederăm faptul că potrivit OMFP nr. 263/2010, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA depun deconturile de TVA la organele fiscale competente în vederea prelucrării acestora. În situația în care societatea comercială în discuție a depus aceste deconturi, **apreciem că se poate analiza evidența deconturilor de TVA, în sensul verificării opțiunii alese de contribuabil cu privire la reportul TVA ori rambursarea acesteia.** Astfel, în cazul în care soldul existent la 31.12.2005 este creanța născută în anul 2005, considerăm că termenul de*

*prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie 2006. **In cazul in care soldul existent in anul 2005 este generat de creante anterioare anului 2005, consideram ca pentru acestea termenele de prescriptie incep sa curga diferit, in functie anul nasterii creantei.** »*

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au clarificat situatia de fapt a societatii, ci au procedat la neacceptarea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de xlei existent in sold la data de 31.12.2004, fara a tine seama de faptul ca aceasta suma a fost regularizata cu TVA de plata din perioadele urmatoare, asa cum precizeaza reglementarile legale mai sus enuntate si fara a face o analiza a provenientei acestui sold.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

" Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar potrivit art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

De asemenea, in analiza ce urmeaza a fi efectuata, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 vor tine cont si de dispozitiile Deciziei nr. 1/2012 emisa de Comisia fiscala centrala, cu privire la aplicarea unitara a prevederilor art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora :

*« Prescriptia dreptului contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea soldului negativ de TVA aferent perioadelor fiscale de raportare care s-au incheiat in cursul anului 2004, in conditiile in care contribuabilul nu a inregistrat TVA de plata in*



*perioadele fiscale urmatoare, se implineste la 31.12.2009, cu exceptia perioadei fiscale de raportare care s-a incheiat la 31.12.2004, pentru care prescriptia se implineste la 31.12.2010, daca pana la implinirea acestor termene nu a intervenit o cauza de intrerupere sau suspendare. »*

Tinand seama de aspectele mai sus invocate, urmeaza a se proceda la aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv la **desfiintarea in parte** a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, cu privire la neacordarea dreptului de rambursare a TVA in suma de **x lei**, urmand a se reface controlul in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu cele retinute in prezenta decizie, prin reanalizarea tuturor documentelor relevante si a argumentelor prezentate in cauza, urmand a verifica prescriptia de a solicita rambursarea, inclusiv TVA de plata din perioadele fiscale urmatoare din interiorul perioadei de prescriptie.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, unde se stipuleaza:

**" 11.5.** În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

**11.6.** Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioada și același obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

**11.7.** Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

### **3.2 Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente TVA:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea datoreaza accesorii in suma de x lei, in conditiile in care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea in parte a actului atacat cu privire la debitul reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.***

**In fapt**, prin Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. Xs-au calculat pentru perioada 26.10.2006 – 25.11.2006, accesorii in suma de x lei aferente TVA.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 115, art. 116 si art. 121 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**Art. 115** (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. “

“**Art. 116** (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. “

“ **Art. 121 (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. “

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/penalitati de intarziere.

Referitor la dobanzile de intarziere in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei «*soldul de pornire la data de 01.01.2006 in suma de 82.037 lei a fost influentat cu TVA de plata/rambursat in perioada fiscala, astfel incat la luna septembrie 2006 a rezultat pe cumulat TVA de plata in suma de x lei, pentru care s-au calculat obligatii accesorii in suma de x lei pana la data cand pe cumulat rezulta TVA de rambursat, respectiv octombrie 2006.* »

In conditiile in care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea in parte a actului atacat cu privire la debitul reprezentand TVA in suma de x lei, urmează să se **desființeze** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. Xprin care s-au stabilit accesorii aferente TVA in suma de **x lei**.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere prevederile legale aplicabile speței, motive invocate de societate in sustinerea contestatiei, cât și reținerile din prezenta decizie.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, unde se stipuleaza:

" **11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

**11.6.** Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

**11.7.** Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

### **3.3 Referitor la TVA nedeductibila in suma de xlei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect ca este nedeductibila TVA in suma de xlei, in conditiile in care, pe de-o parte societatea nu a facut dovada faptului ca serviciile/bunurile achizitionate sunt pentru nevoile societatii si in folosul operatiunilor taxabile, iar, pe de alta parte, argumentele si documentele anexate de societate la contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.***

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr. X in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, referitor la TVA in suma de xlei, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor taxabile.

**In drept**, conform prevederilor art. 145 alin. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, incidente pe perioada ianuarie 2004 – august 2006:

**"Art. 145.** - (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate **sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă". (...)

"(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4)."

Incepand cu luna august 2006, prevederile Codului fiscal s-au modificat dupa cum urmeaza:

**"Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile**. (...)

(5) Nu sunt deductibile:

(...) **b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun**, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”

“**Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).”

Conform textelor de lege sus invocate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugata este conditionata de destinatia bunurilor/serviciilor achizitionate, respectiv acestea trebuie sa fie destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul bunurilor/serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, operatiuni care sa produca venit ce se constituie in baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata.

Asadar, se retine ca **SC XSRL** are drept de deducere numai pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor livrate sau serviciilor prestate de o alta persoana impozabila, cu conditia ca acestea sa aiba legatura cu activitatea economica a societatii si sa fie “*destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile*”.

De asemenea, societatea are obligatia de a demonstra realitatea si utilitatea serviciilor/bunurilor achizitionate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

#### **A. Referitor la TVA in suma de x lei:**

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei potrivit carora a achizitionat produse alimentare care au facut obiectul unor actiuni de protocol la sediul societatii, avand in vedere ca astfel cum sunt definite de Codul fiscal, cheltuielile cu protocolul sunt cheltuielile care includ cheltuielile ocazionate de acordarea unor cadouri, tratatii si mese partenerilor de afaceri, efectuate in scopul afacerii.

Or, din analiza facturilor fiscale anexate la dosarul cauzei nu rezulta ca achizițiile efectuate reprezinta cheltuielile de protocol efectuate in scopul afacerii . In fapt, societatea a achizitionat o multitudine de altfel de bunuri decat cele alimentare, dupa cum urmeaza :

- potrivit facturii fiscale nr. x au fost achizitionate cutite, gel dus FA, castron menaj, accesoriu bucatarie, cana gradata, sano pardoseli, point line role, delica prosop ;

- potrivit facturii fiscale nr. x au fost achizitionate Mr. Proper Bathroom, Domestos, hartie igienica Volare, prosop Best, Oust aerosol ;
- potrivit facturii nr. x a fost achizitionat produsul jeans dama ;
- potrivit facturii fiscale nr. x au fost achizitionate Bref gel + rezerva, Kleenex veltie cutie, Oust minispray, batiste igienice, batiste igienice, oust rezerva electrica, odorizante Air wick, Ambipur, pahare, hartie igienica, pronto, etc ;
- potrivit facturii fiscale nr. x au fost achizitionate prosoape de bucatarie, hartie igienica, lavete de praf, Sano fresh, detergent Persil, saci menaj, balsam rufe Silan, mop, baterii duracell, etc ;
- potrivit facturii fiscale nr. x au fost achizitionate 3 galeti email, pahare bere, batiste hartie, saci menajeri ;
- potrivit facturii fiscale nr. x au fost achizitionate pahare, lavete praf, detergent persilbalsam rufe silan, perwoll, etc ;
- potrivit facturii fiscale nr. x la denumirea produselor sau serviciilor este mentionat « masa servita » ; simpla prezentare a unei facturi nu este suficienta si nu reprezinta o dovada obiectiva a faptului ca achizitia respectiva a fost efectuata in interesul afacerii.

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca societatea face confuzie intre cheltuielile cu protocolul, astfel cum sunt definite potrivit Codului fiscal, care se efectueaza in scopul derularii afacerii si cheltuielile efectuate in scop personal de catre asociati.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici invocarea dispozitiilor art. 128 alin. 8 lit f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a normelor metodologice de aplicare a acestui articol, cata vreme societatea nu a facut dovada nici cu ocazia controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca achizitiile respective au fost efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile.

### **B. Referitor la TVA in suma de x lei :**

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei potrivit carora a achizitionat lucrari de reparatii si imbunatatiri executate cu privire la un activ aflat in proprietatea societatii, avand in vedere urmatoarele :

In conformitate cu dispozitiile art. 134<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

« **Art. 134<sup>1</sup>.** - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.** Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an. »

In sustinerea acestui capat de cerere societatea a anexat numai facturile fiscale ce cuprind simple insiruri de bunuri achizitionate (materiale de constructii racorduri, coturi, tuburi, etc), fara a face dovada ca detine si alte documente din care sa rezulte ca bunurile si lucrarile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv ca acestea au legatura cu lucrarile de reparatii si imbunatatiri executate cu privire la un activ aflat in proprietatea sa. De asemenea, nu a facut nici dovada ca detine contracte incheiate cu executantii lucrarilor.

Se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este indisolubil legat de notiunea de operatiune taxabila, efectuata in folosul activitatii societatii, in vederea obtinerii de venituri. Pentru a justifica ca au fost efectuate in acest scop cheltuielile cu achizitionarea de lucrari, respectiv pentru a fi deductibila TVA, in sensul dispozitiilor Codului fiscal, nu este suficienta existenta numai a facturilor fiscale, aceasta avand obligatia de a detine si alte documente, asa cum a fost aratat mai sus.

### **C. Referitor la TVA in suma de x lei:**

In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele documente:

- factura fiscala nr. x potrivit careia societatea a achizitionat servicii de « reparatii auto x, conform deviz ; se retine ca la dosarul cauzei nu exista anexat devizul respectiv ;

- procesul-verbal de predare-primire auto spre folosinta in scopul afacerii catre o persoana angajata cu functie de conducere incheiat in data de 30.11.2006, potrivit caruia :

« Autoturismul a fost predat **in stare avansata de uzura fizica**, urmand ca acest auto sa faca obiectul unui proces de restaurare si reparatie pentru a fi adus in parametri de functionare originali, asigurand un standard de siguranta conform cu cele in vigoare ».

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei invocarea dispozitiilor art. 21 alin. 3 lit. n din Codul fiscal, cata vreme acestea se refera la deductibilitatea cheltuielilor efectuate de societate in vederea determinarii profitului impozabil, potrivit Titlul II din Codul fiscal. In speta, obiectul inspectiei fiscale il constituie taxa pe valoarea adaugata, reglementata de prevederile Titlului VI din acelasi act normativ, care stipuleaza expres ca TVA este deductibila **numai daca** este aferenta achizitiilor destinate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Or, in conditiile in care autoturismul a fost pus la dispozitia angajatului cu functie de conducere intr-o stare avansata de uzura fizica, nu se justifica predarea acestuia in vederea folosirii in scopul afacerii, cu atat mai mult cu cat este vorba de un autoturism de epoca.

De altfel, faptul ca legiuitorul nu a prevazut limitarea dreptului de deducere a TVA in situatia cheltuielilor efectuate in cazul autoturismelor de epoca, nu inseamna ca aceste cheltuieli sunt deductibile neconditionat.

Avand in vedere cele prezentate la pct. A – C, rezulta ca intrucat bunurile si serviciile achizitionate care fac obiectul prezentei cauze pot fi folosite si pentru uzul personal al contribuabililor, pentru a justifica dreptul de deducere a TVA, **societatea are obligatia de a detine si alte documente justificative**, conform dispozitiilor art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, care sa demonstreze realitatea si utilitatea acestora, respectiv care sa demonstreze ca au legatura cu activitatea economica a societatii si ca sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile, motiv pentru care **nu este suficienta numai existenta unor facturi fiscale.**

In conformitate cu prevederile art. 64, art. 65 si art. 206 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**“Art. 64 – Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere. “**

**“ Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

« **Art. 206 (1)** Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază;
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, argumentele societatii referitoare la acest capat de cerere nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme, desi cunostea punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala, **SC XSRL** nu a depus in sustinerea contestatiei niciun alt document suplimentar care sa probeze faptul ca bunurile si serviciile achizitionate sunt in legatura cu operatiunile sale taxabile.

Drept pentru care, contestatia formulata de **SC XSRL** urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma xlei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. Xemisa de AFP Sector 2.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 134<sup>1</sup>, art. 145, art. 146, art. 147<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, art. 64, art. 65, art. 91, art. 135, art. 115, art. 116, art. 121, art. 206, art. 216 alin. (3) si art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

**DECIDE**

1. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. Xemisa de AFP Sector 2, cu privire la TVA in suma de xlei si accesorii aferente in suma de x lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile societatii si cu retinerile din prezenta decizie.

2. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **SC XSRL** cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma xlei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. Xemisa de AFP Sector 2.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.